



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung des Bw., vertreten durch PZP Steuerberatung, 4910 Ried im Innkreis, Am Burgfried 14, vom 28. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch Hofrat Dr. Josef Moser, vom 27. Oktober 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) betreffend Einkommensteuer sowie Einkommensteuer 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1) Zum Betriebsprüfungsverfahren des Finanzamtes:

Das Finanzamt führte beim Berufungswerber (Bw.), einem Ziviltechniker für technische Chemie eine Betriebsprüfung betreffend die Einkommensteuer 1998 bis 2000 und andere Abgaben durch. Laut der Niederschrift über die Durchführung einer Schlussbesprechung vom 29. September 2003 wurden zur Einkommensteuer 1997 getroffen:

„Pkt. 10 Fremdleistung X. Management Group:

Außerhalb des Prüfungszeitraumes, am 12.12.1997, wurde die Zahlung in Höhe von S 1.266.430,00 (Buchungstext: "X. Management Group CHF 145.000,--"), als Verbrauchsmaterial verbucht. Die vorgelegte Honorarnote vom 27.11.1997, lt. Rechnung

ausgestellt in Zürich, der X. Management Group, weist keine Firmenadresse auf, sondern nur das Sekretariat in Zug. Die Überweisung solle auf ein Konto in Baar erfolgen.

Überweisungsbeleg wurdei vorerst keiner vorgelegt worden.

Als Leistungsbeschreibung scheint die Erstellung des QSHB zum Pauschalhonorar auf (inkl. Reisespesen) auf.

Die durchgeführte KSV-Abfrage ergab einen Negativbericht (keine HR-Registrierung bei einem Abfragezeitraum 1996-2000, keine Kenntnis von der Firma bei Ämtern). Im Zuge der Erhebungen wurde bereits die Rechnung über die Erstellung des QSHB angefordert. Diese wurde erst vorgelegt, als der Finanzbehörde bekannt war, dass der X. - Aufwand verbucht wurde. Es wurde auch nicht bekannt gegeben, dass diese Leistung von der Fa. X. Management Group erbracht wurde. Ausländische Beratungsfirmen waren den im Zuge der Erhebungen betreffend HPS. vernommenen Zeugen nicht bekannt. Die Abgabenbehörde geht, analog Pkt. 9, davon aus, dass der Zahlung keine betriebliche Veranlassung zu Grunde liegt. Der Aufwand ist daher nicht abzugsfähig."

Die übrigen Punkte laut Niederschrift über die Durchführung einer Schlussbesprechung vom 29. September 2003 setzten sich mit der Einkommensteuer 1998 bis 2000 oder der Umsatzsteuer 1998 bis 2000, welche Gegenstand der Betriebsprüfung waren, auseinander.

2) Zum angefochtenen Bescheid

Das Finanzamt hat auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung mit Bescheid vom 27. Oktober 2003 das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 1997 wieder aufgenommen und einen neuen Sachbescheid betreffend die Einkommensteuer 1997 erlassen. Den Bescheid, mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt wurde, hat das Finanzamt als „*Einkommensteuerbescheid 1997*“ bezeichnet. Hinsichtlich der Einkommensteuer für 1997 kam es zu einer Nachforderung in Höhe von 46.016,43 €. Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens enthielt folgende Begründung:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.“

3) Berufungsverfahren vor dem Finanzamt

Mit dem Anbringen vom 28. November 2003 brachte der Bw. „*gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2000 und die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 vom 27. Oktober 2003, eingelangt am 29. Oktober 2003*“, eine Berufung ein.

In der gegenständlichen Berufung brachte der Bw. vor, betreffend das Jahr 1997 liege ein formeller Mangel vor. Der Betriebsprüfungsauftrag betreffe die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer für die Periode von 1998 bis 2000. Im Betriebsprüfungsverfahren seien auch Fremdleistungen in der Höhe von ATS 1,266.430,00, die das Jahr 1997 betreffen, bemängelt worden. Es sei dem Bw. weder eine Ausdehnung der Betriebsprüfung auf das Jahr 1997 schriftlich zur Kenntnis gebracht worden, noch ein neuer Prüfungsauftrag für das Jahr 1997 erlassen worden. Darüber hinaus seien die vom Bw. vorgelegten Unterlagen zur Rechtfertigung der Fremdleistungen nicht ausreichend gewürdigt worden. Es wurde der Antrag auf Geltendmachung der Betriebsausgaben für Fremdleistungen in der Höhe von ATS 1,266.430,00 für das Jahr 1997 gestellt.

Dazu führte das Finanzamt in der dem Bw. übermittelten Stellungnahme der Betriebsprüfung 11. Dezember 2003 aus, dass jedes der vorgelegten Beweismittel gewürdigt wurde. Das Ergebnis sei sowohl in der Niederschrift über die Schlussbesprechung (Punkt 9+10, Vorlage weiterer Unterlagen) festgehalten als auch in mehreren Besprechungen am Finanzamt Wels mündlich dem steuerlichen Vertreter und dem Bw. dargelegt und entsprechend erläutert worden.

In der Stellungnahme vom 22. Jänner 2004 führte der Bw. aus, dass der Prüfungsauftrag des Finanzamtes Wels vom 7. März 2002 im Zuge der Prüfungshandlungen nicht auf die Einkommensteuer 1997 erweitert wurde. Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1997 sei daher ohne rechtliche Grundlage erfolgt.

Das Finanzamt hat auf Grund geänderter Mitteilungen über die gesonderten Feststellungen des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 1. Juni 2004 und 27. April 2004 die Einkommensteuer für 1997 gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) abgeändert. Dieser Bescheid vom 9. Februar 2009 war Gegenstand des beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungsverfahrens zu RV/0165-L/04, da die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1997 vom 27. Oktober 2003 gemäß [§ 274 BAO](#) gegen diesen Bescheid weiter wirkte.

Der Unabhängige Finanzsenat führte dazu in der Berufungsentscheidung vom 6. April 2009, RV/0165-L/04, welche der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29. März 2012, 2009/15/0084 vollinhaltlich bestätigt hat, aus:

„Bei Änderungen gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) kann der Bescheid nach jeder Richtung abgeändert werden (zB VwGH 28.5.1998, [96/15/0083](#); 19.10.1999, [98/14/0118](#); 28.11.2001, [97/13/0204](#)). Demnach es keines gesonderten Verfahrenstitels, die Feststellungen der Betriebsprüfung im angefochtenen Bescheid zu berücksichtigen. Die Frage, ob die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 1997 zu Recht war, ist

daher im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht relevant. Im Übrigen wurde vom Finanzamt die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 1997 (Bescheid vom 27. Oktober 2003) nicht dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Auch eine Aufhebung dieses Wiederaufnahmesbescheides hätte keine Auswirkung auf den gegenständlichen Bescheid, da dieser nach [§ 295 Abs. 1 BAO](#) ergangen ist und daher nicht von den Rechtswirkungen des [§ 307 Abs. 3 BAO](#) betroffen wäre."

Im Anbringen vom 6. April 2009 brachte der Bw. ergänzend vor, die Begründung des Wiederaufnahmebescheides vom 27.10.2003 enthalte Verweise auf einen BP-Bericht und auf eine Niederschrift. Mit diesen Verweisen werde zum Ausdruck gebracht, dass die Wiederaufnahmegründe in einem BP-Bericht und einer Niederschrift enthalten seien; die Gründe für die Ermessensausübung fehlten jedoch.

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens 1997 und der BP-Bericht/Niederschrift über die Jahre 1998, 1999 und 2000 (beinhaltend auch in der Textziffer 10 Feststellungen betreffend das Jahr 1997) enthalte jedoch keinen Hinweis auf eine, die Verfahrenswiederaufnahme beziehende Textziffer, in welcher angeführt ist, dass jene Sachverhaltsfeststellungen, die eine Verfahrenswiederaufnahme erforderlich machen, dort enthalten sind. Damit fehle jedoch die erforderliche taugliche Benennung eines Wiederaufnahmegrundes (VwGH vom 18.10.2007, Zahl 2002/14/0104, vom 26.4.2007, Zahl 2002/14/0075).

Selbst wenn zur Begründung der Wiederaufnahme ein Verweis auf eine falsche Textziffer getätigt wurde, reiche dies als erforderliche taugliche Benennung (hinreichende Konkretisierung) eines Wiederaufnahmegrundes nicht aus, wenn dieser Wiederaufnahmegrund nicht in der genannten Textziffer zu finden ist, sondern in einer anderen Textziffer angeführt ist (VwGH 19.9.2007, [2004/13/0108](#)).

Ferner seien auch die Gründe anzuführen, die für die Ermessensübung bedeutsam sind (VwGH 9.7.1997, [96/13/0185](#)); auch diese Begründung hätte im Bescheid über die Wiederaufnahme vom 27.10.2003 gefehlt. In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass es offensichtlich beim Finanzamt nun mehr einen anders lautenden (zweiten) Wiederaufnahmebescheid vom 27.10.2003 gäbe (über FinanzOnline abzurufen), der eine Begründung für die Ermessensentscheidung, warum die Wiederaufnahme durchgeführt wurde, enthält. Die fehlenden Angaben von Wiederaufnahmegründen in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Wiederaufnahmebescheides seien weder in der Berufungsentscheidung, noch in der Berufungsvorentscheidung nachholbar (VwGH 22.11.2006, [2003/15/0144](#). UFS RV/0138-K/06).

Da es offensichtlich an eines der Wiederaufnahme rechtfertigenden Begründung fehle, wurde beantragt, den bekämpften Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufzuheben. Damit gehöre auch der in der Sache ergangene Bescheid des UFS nicht mehr dem Rechtsbestand an.

4) Zum Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

Die Berufung wurde am 3. Juni 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Dem Unabhängigen Finanzsenat wurde mit dem Anbringen vom 4. Juni 2009 ein Ausdruck aus FinanzOnline betreffend den Wiederaufnahmebescheid vom 27. Oktober 2003, sowie eine Ablichtung des am 29. Oktober 2003 des beim damaligen steuerlichen Vertreter eingelangten Wiederaufnahmebescheides vom 27. Oktober 2003 zur Kenntnis gebracht. Der über FinanzOnline hergestellte Ausdruck weicht insoweit von dem tatsächlich zugestellten Bescheid ab, als dieser eine Begründung betreffend Ermessensübung enthielt.

Im Erkenntnis vom 29. März 2012, 2009/15/0084, welches auch die Einkommensteuer für 1997 zum Gegenstand hatte, führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

„Zweifel an der Schlüssigkeit der Beweiswürdigung vermag das oben dargestellte Beschwerdevorbringen nicht zu wecken. Die Überlegungen der belangten Behörde erweisen sich als schlüssig und stehen nicht in Widerspruch zu den Denkgesetzen.“

Im Vorhalt vom 3. Juli 2012 legte der Referent seine Rechtsansicht dar, wonach die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 1997 keine Auswirkungen auf die Wirksamkeit der Berufungsentscheidung vom 6. April 2009, RV/0165-L/04 hätte. Der Referent führte aus:

„Eingangs wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. März 2012 hingewiesen, mit dem die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung vom 26. Februar 2009, GZ. RV/0165-L/04 als unbegründet abgewiesen wurde. Gegenstand des Verwaltungsgerichtshofverfahrens war auch die Einkommensteuer 1997. Die Berufungsentscheidung vom 26. Februar 2009, GZ. RV/0165-L/04 hat über die gemäß [§ 274 BAO](#) fortwirkende Berufung vom 28. November 2003 gegen den gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) ergangenen Einkommensteuerbescheid für 1997 vom 9. Februar 2009 abgesprochen. Die Berufungsentscheidung vom 26. Februar 2009, GZ. RV/0165-L/04 ist damit nicht mehr bekämpfbar.

Die gegenständliche Berufung vom 28. November 2003 richtet sich gegen den Bescheid vom 27. Oktober 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) betreffend Einkommensteuer 1997. Mit diesem Bescheid war auch der

Einkommensteuerbescheid für 1997 vom 27. Oktober 2003 verbunden, der jedoch durch den gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) ergangenen Einkommensteuerbescheid für 1997 vom 9. Februar 2009 ersetzt wurde. Der gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) ergangene Einkommensteuerbescheid für 1997 vom 9. Februar 2009 wurde schließlich durch die abweisende Berufungsentscheidung vom 26. Februar 2009, GZ. RV/0165-L/04 betreffend Einkommensteuer 1997 ersetzt.

Dazu wird auf die von Ritz, BAO⁴, § 289 Tz. 47 ff zitierte Rechtsprechung verwiesen:

Die Abweisung der Berufung als unbegründet ist so zu werten, als ob die Berufungsbehörde einen mit dem angefochtenen Bescheid im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen hätte (zB VwGH 28.2.2007, [2003/13/0064](#); 2.9.2009, [2005/15/0035](#); 25.11.2009, [2005/15/0055](#)), der fortan an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt (zB VwGH 26.9.2000, [2000/13/0042](#); 17.12.2002, [2002/17/0273](#); 23.2.2011, [2008/13/0115](#)).

Es genügt der Abspruch, die Berufung werde als unbegründet abgewiesen. Der gesamte Inhalt des erstinstanzlichen Bescheides muss nicht wiederholt werden (VwGH 27.2.1995, [94/16/0275](#), 0276).

Eine abweisende Berufungsentscheidung ist auch dann ein rechtswirksamer (wenn auch wegen Unzuständigkeit rechtswidriger) Bescheid, wenn der erstinstanzliche Bescheid nicht rechtswirksam wurde (VwGH 31.5.1994, [91/14/0140](#); 17.12.2002, [2002/17/0273](#)).

Wäre der erstinstanzliche Bescheid – etwa wegen Verjährung – nicht zu erlassen gewesen, dann ändert dieser Umstand nichts an der Wirksamkeit der abweisenden Berufungsentscheidung vom 26. Februar 2009, GZ. RV/0165-L/04. Die Berufungsentscheidung wäre in diesem Punkt zwar rechtswidrig, aber dennoch wirksam. **Eine Stattgabe** der Berufung vom 28. November 2003 gegen den Bescheid vom 27. Oktober 2003 be-tref-fend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) betreffend Einkommensteuer 1997 **würde daran nichts ändern**, zumal die Rechtswirkungen des [§ 307 Abs. 3 BAO](#) nicht greifen können. Die Aufhebung des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides könnte nur die Beseitigung des mit dem Wiederaufnahmebescheid verbundenen Sachbescheides vom 27. Oktober 2003 bewirken (vgl. Ritz, BAO⁴, § 307 Tz. 8), nicht jedoch in die Rechtskraft der später, auf Grund anderer Verfahrenstitel ergangenen Bescheide, eingreifen. So ersetzte bereits der gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) ergangene Einkommensteuerbescheid für 1997 vom 9. Februar 2009 den mit dem Wiederaufnahmebescheid verbundenen Sachbescheid vom 27. Oktober 2003. Dieser Bescheid ist in weiterer Folge durch die abweisende Berufungsentscheidung vom 26. Februar 2009, GZ. RV/0165-L/04 betreffend Einkommensteuer 1997 ersetzt worden."

Dennoch hielt der Bw. im Anbringen vom 11. Juli 2012 an der Berufung fest und führte aus, nach dem Gesetzeswortlaut des [§ 307 Abs. 3 BAO](#) sei die Rechtswirkung viel umfassender. Sie

beschränke sich keineswegs auf die Beseitigung bestimmter Bescheide. Gemäß [§ 307 Abs. 2 BAO](#) trete vielmehr generell "das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat". Damit seien sämtliche nach dem Wiederaufnahmebescheid in dem betreffenden Einkommensteuerverfahren ergangene Folgebescheide (aus welchem Rechtsgrund auch immer) beseitigt, denn es gelte wieder der Verfahrensstand vor dem Wiederaufnahmebescheid.

Über die Berufung wurde erwogen:

6) Zur maßgeblichen Rechtslage

Die maßgeblichen Bestimmungen des [§ 303 Abs. 1 und 4 der Bundesabgabenordnung](#) (BAO) lauten:

„(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

...

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Unger führt in UFSjournal Heft-Nr 2/2012, 45f (*Möglichkeiten und Grenzen einer amtswegigen Wiederaufnahme*) unter Anführung von Literaturquellen und einschlägiger Rechtsprechung zu den Anforderungen des Spruches und der Begründung eines Wiederaufnahmebescheides zutreffend Folgendes aus:

„2.1. Spruch: Wiederaufnahmetatbestand

Nach der Rechtsprechung und Lehre ist bereits in den Spruch des Wiederaufnahmebescheides der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand aufzunehmen.

Der Umstand, dass – wie oben erwähnt – der Neuerungsstatbestand direkt in [§ 303 Abs. 4 BAO](#) normiert ist, könnte nun zu der Überlegung Anlass geben, dass ein schlichtes Zitat dieser Bestimmung im Spruch des Wiederaufnahmebescheides ausreichend sei. Da jedoch allein aufgrund eines Hinweises auf [§ 303 Abs 4 BAO](#) nicht klar wäre, ob damit lediglich der Umstand der amtswegigen (gegenüber einer beantragten) Wiederaufnahme, einer der zwei mittelbar in [§ 303 Abs 4 BAO](#) (Erschleichungs- und Vorfragentatbestand) oder aber der unmittelbar in [§ 303 Abs 4 BAO](#) beschriebene (Neuerungs-)Tatbestand angesprochen werden soll, erscheint ein solcher reiner Normhinweis nicht geeignet, das durch den Spruch tatsächlich Gewollte mit hinreichender Bestimmtheit zu nennen.

Wenn und soweit der Spruch eines Bescheides Zweifel an seinem Inhalt aufkommen lässt, ist die Begründung eines Bescheides jedenfalls als Auslegungsbehelf mitheranzuziehen.

In den in der Praxis am häufigsten vorkommenden, vielfach gleichgelagerten Fällen wird in der Begründung einer Wiederaufnahmeverfügung auf die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen. Dieser Hinweis auf die getroffenen Prüfungsfeststellungen könnte nun abermals Anlass zu der Überlegung sein, endgültig einen Fall des Neuerungsstatbestandes gefunden zu haben. Allerdings muss der Rechtsuchende noch einmal getröstet werden. Denn wenn durch den Hinweis auf die Prüfungsfeststellungen zwar – wohl dogmatisch zulässigerweise – ein Fall des Vorfragentatbestandes ausgeschlossen werden kann, so trifft dies noch nicht auf einen Fall des Erschleichungstatbestandes zu. Denn auch und gerade im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung werden wohl jene Feststellungen getroffen werden, welche in der Folge die Begründung einer Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund des Erschleichungstatbestandes gemäß [§ 303 Abs. 1 lit. a BAO](#) zu liefern vermögen.

Ein bloßer Verweis auf eine Norm bringt somit noch nicht die von der Rechtsprechung in diesem Zusammenhang geforderte Gewissheit für den Rechtsuchenden mit sich.

2.2. Begründung: Wiederaufnahmegründe

In jenen Fällen, in denen der Spruch eines Wiederaufnahmebescheides Mehrdeutigkeiten zulässt, wird also seine Begründung, als Auslegungshilfe des Spruches, letztendlich tragend, und ihr kommt schon deshalb eine besondere Bedeutung zu.

Darüber hinaus gewinnt die Begründung eines Wiederaufnahmebescheides aber auch noch durch einen weiteren wesentlichen Aspekt eine eigenständige wichtige Bedeutung:

So sind nach der ständigen Rechtsprechung und Lehre die Wiederaufnahmegründe in der Begründung eines Wiederaufnahmebescheides erschöpfend anzuführen. Dies deswegen, da die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Rahmen der Erledigung einer gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung darauf beschränkt ist, zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe geeignet sind, eine Wiederaufnahme zu rechtfertigen, nicht jedoch, ob eine Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre.

Hierbei ist es Aufgabe der gemäß [§ 305 Abs 1 BAO](#) für die Entscheidung über eine Wiederaufnahme zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens i. S. d. [§ 303 Abs 4 BAO](#) aufgrund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein, dann muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat. Wie Stoll so treffend formuliert, berechtigt nicht die Außenprüfung selbst, sondern berechtigen allein die anlässlich der Außenprüfung festgestellten Wiederaufnahmegründe zur Beseitigung der Rechtskraft und in der Folge zur Berichtigung der Bescheide aufgrund des erweiterten Wissensstandes.

Aus diesem Grund kommt auch einer von der Abgabenbehörde erster Instanz vorzunehmenden chronologischen Darstellung der jeweils als maßgeblich erachteten Tatsachen durch Angabe des Zeitpunkts ihrer Entstehung und ihres Neuervorkommens für die nachfolgende Rechtmäßigkeitskontrolle eine entscheidende Bedeutung zu.

Zur vorherrschenden Praxis eines Verweises in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf Ausführungen im Prüfungsbericht ist festzuhalten, dass dagegen grundsätzlich keine Bedenken bestehen, wenn und soweit darin den Begründungsanforderungen eines Wiederaufnahmebescheides auch tatsächlich entsprochen wird. Schließlich bewirkt die Technik eines Begründungsverweises lediglich, dass für den Verweisursprung der Inhalt des Verweiszieles gelten soll, ohne dass sich dadurch die rechtlichen Anforderungen an die Begründung ändern.

Angesichts des Umstandes, dass in den Prüfungsberichten eine weitere Bezugnahme auf die vorgenommene Wiederaufnahme des Verfahrens in Form eines weiteren Verweises, diesmal

auf bestimmte Textziffern des Berichts, die Regel ist, gewinnt die obige Feststellung zur Wirkung eines solchen Verweises neuerlich an Bedeutung.

Diese Bedeutung spiegelt sich auch in der Rechtsprechung wider, nach der im Hinblick auf die Textziffernhinweise im Prüfungsbericht folgende Fälle einer nicht rechtmäßig verfügten amtswegigen Wiederaufnahme möglich sind:

- *keine Textziffer(n) neben der die Prüfung betreffenden Abgabenart;*
- *Wiederaufnahmegründe finden sich in anderen als den verwiesenen Textziffern;*
- *Textziffernverweis vorhanden, aber keine Wiederaufnahmegründe im gesamten Bericht.*

Den vorstehenden Fällen kommt zwar die Besonderheit der vorangegangenen abgabenbehördlichen Prüfung zu, jedoch unterscheiden sie sich hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung der Wiederaufnahmebegründung nicht von den sonstigen – ohne Prüfung erfolgten – Fällen einer amtswegigen Wiederaufnahme, da es schon allein im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung unerheblich sein muss, ob die verfügte Wiederaufnahme direkt im Wiederaufnahmebescheid begründet wird oder ob dies aufgrund einer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung mittels Begründungsverweises auf die Ausführungen im diesbezüglichen Bericht geschieht."

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist bei folgenden Tatbeständen zulässig:

- 1) Der Erschleichungstatbestand (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 303 Tz. 1f) liegt vor, wenn der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist.
- 2) Der Neuerungsstatbestand (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 303 Tz. 7ff), wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind. Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Neu hervorkommen können als Beweismittel etwa Urkunden, Aufzeichnungen, oder Zeugen, der in der Lage ist, über ein entscheidungsrelevantes Beweisthema eine Aussage zu machen.
- 3) Eine abweichende Vorfragenentscheidung (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 303 Tz. 19ff) stellt dann einen Wiederaufnahmsgrund dar, wenn die Abgabenbehörde an die Entscheidung der Hauptfragenbehörde gebunden war.

7) Zum angefochtenen Bescheid

Zur Frage, welcher Bescheid für die Beurteilung im gegenständlichen Fall maßgeblich ist, ergibt sich klar aus [§ 97 Abs. 1 lit. a BAO](#), dass nur die schriftliche Ausfertigung ([§ 96 BAO](#)), welche dem damaligen steuerlichen Vertreter des Bw. zugestellt wurde, maßgeblich ist. Welche Bescheidversion in FinanzOnline gespeichert ist, ist somit für das gegenständliche Verfahren unmaßgeblich. Der diesbezügliche Einwand des Bw. geht daher ins Leere.

8) Zur Zulässigkeit der Berufung

Im gegenständlichen Fall wurde Unklarheit geschaffen, indem der Wiederaufnahmebescheid und der Sachbescheid im Kopf gleich bezeichnet wurden (nämlich als "EINKOMMENSTEUERBESCHEID 1997") und in der Rechtsmittelbelehrung sowohl des Wiederaufnahmebescheides als auch des Sachbescheides der Abgabepflichtige dazu angeleitet wurde, im Falle einer Berufungserhebung den bekämpften Bescheid mit Einkommensteuerbescheid für 1997 zu bezeichnen. Bei dieser Sachlage ist - ungeachtet des Verfassens der Eingaben durch berufsmäßige Parteienvertreter - unzweifelhaft, dass sich die Berufung gegen den „Einkommensteuerbescheid 1997“ sowohl gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen den Sachbescheid gewendet hat (vgl. VwGH 24. 5. 2007, [2007/15/0043](#)), zumal die Berufung auch inhaltliche Ausführungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens macht. Die Berufung war daher auch gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gerichtet.

9) Zur Benennung des Wiederaufnahmetatbestandes im Spruch

Im gegenständlichen Fall lässt der Spruch des angefochtenen Bescheides insoweit Zweifel an seinem Inhalt aufkommen, als er den Wiederaufnahmetatbestand nicht konkret anführt, sondern nur die Bestimmung des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) nennt. Insoweit ist die Begründung des Bescheides jedenfalls als Auslegungsbehelf mitheranzuziehen. Im gegenständlichen Fall wird in der Begründung einer Wiederaufnahmeverfügung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen. Dieser Hinweis wird dadurch ergänzt, dass die Feststellungen der darüber aufgenommenen Niederschrift zu entnehmen sind. Daher ist die Niederschrift über die Durchführung einer Schlussbesprechung vom 29. September 2003 als Auslegungsbehelf mitheranzuziehen.

Die einzigen Ausführungen zur Einkommensteuer 1997 wurden in Punkt 10 der Niederschrift über die Durchführung einer Schlussbesprechung vom 29. September 2003 getroffen. Es wurde die Tatsache festgestellt, dass die Zahlung in Höhe von S 1.266.430,00 (Buchungstext: "X. Management Group CHF 145.000,--"), als Verbrauchsmaterial verbucht wurde. Zudem wurde festgestellt, dass die vorgelegte Honorarnote vom 27.11.1997, lt. Rechnung ausgestellt in Zürich, der X. Management Group, keine Firmenadresse aufweist, sondern nur das

Sekretariat in Zug. Überweisungsbeleg sei keiner vorgelegt worden.

Als Leistungsbeschreibung scheine die Erstellung des QSHB zum Pauschalhonorar auf (inkl. Reisespesen) auf. Die durchgeführte KSV-Abfrage hätte einen Negativbericht (keine HR-Registrierung bei einem Abfragezeitraum 1996-2000, keine Kenntnis von der Firma bei Ämtern). Es sei auch nicht bekannt gegeben worden, dass diese Leistung von der Fa. X. Management Group erbracht wurde. Ausländische Beratungsfirmen seien den im Zuge der Erhebungen betreffend HP S. vernommenen Zeugen nicht bekannt gewesen.

Diese Feststellungen weisen eindeutig darauf hin, dass das Finanzamt vom Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, ausgegangen ist. Es war daher für den Bw. leicht nachvollziehbar und evident, dass das Finanzamt den Neuerungsstatbestand des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) als maßgeblich erachtet hat. Eine explizite Feststellung, dass der Neuerungsstatbestand vorliegt, erübrigte sich daher.

10) Zur Benennung der Wiederaufnahmegründe

Die Begründung des angefochtenen Bescheides enthält den Hinweis, dass die Feststellungen der darüber aufgenommenen Niederschrift zu entnehmen sind. Die einzigen Ausführungen zur Einkommensteuer 1997 wurden in Punkt 10 der Niederschrift über die Durchführung einer Schlussbesprechung vom 29. September 2003 getroffen. Es war daher offensichtlich und unzweifelhaft, welche Gründe das Finanzamt für die Einkommensteuer 1997 als Wiederaufnahmegründe heranziehen wollte. Ein expliziter Verweis im Betriebsprüfungsbericht betreffend die Einkommensteuer und Umsatzsteuer für 1998 und 2000, so wie dies der Bw. fordert, wäre gar nicht zulässig gewesen, zumal die Betriebsprüfung nicht die Einkommensteuer für 1997 betroffen hat. Der diesbezügliche Einwand des Bw. geht daher ins Leere.

11) Zum Vorliegen von Wiederaufnahmegründen

Tatsachen im Sinne des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, [98/14/0038](#); 26.7.2000, [95/14/0094](#)); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (zB VwGH 19.11.1998, [96/15/0148](#); 26.7.2000, [95/14/0094](#); 21.11.2007, [2006/13/0107](#)). Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie zB die Zahlungswilligkeit, VwGH 14.6.1982, [82/12/0056](#)).

Dazu hat das Finanzamt in Punkt 10 der Niederschrift über die Durchführung einer Schlussbesprechung vom 29. September 2003 insbesondere folgende Sachverhaltsfeststellungen getroffen:

- die Zahlung in Höhe von S 1.266.430,00 (Buchungstext: "X. Management Group CHF 145.000,--") wurde als Verbrauchsmaterial verbucht;
- die vorgelegte Honorarnote vom 27.11.1997 weist keine Firmenadresse auf;
- ein Überweisungsbeleg wurde nicht vorgelegt;
- die durchgeführte KSV-Abfrage hat einen Negativbericht (keine HR-Registrierung bei einem Abfragezeitraum 1996-2000, keine Kenntnis von der Firma bei Ämtern) ergeben;
- ausländische Beratungsfirmen sind den im Zuge der Erhebungen betreffend HP S. vernommenen Zeugen nicht bekannt gewesen

Jede einzelne dieser Feststellungen war der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren nicht bekannt. Maßgebend ist jedoch, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 4.3.2009, [2004/15/0135](#), 0136; 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135). Die Feststellungen waren geeignet, in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, „dass der Zahlung keine betriebliche Veranlassung zu Grunde“ lag. Somit lagen geeignete Wiederaufnahmegründe vor. Dies wird auch dadurch bestätigt, dass der Verwaltungsgerichtshof diese Beweiswürdigung als schlüssig erkannt hat (vgl. VwGH 29. 3. 2012, [2009/15/0084](#)).

12) Ermessen

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen (zB VwGH 26.11.2002, [99/15/0176](#); 17.12.2003, [99/13/0131](#); 4.6.2009, [2004/13/0083](#); 20.1.2010, [2006/13/0015](#)). Allerdings wird, wenn gegen die Wiederaufnahme sprechende Umstände nicht vorliegen, ein solcher Begründungsmangel idR kein „wesentlicher“ Verfahrensmangel sein (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 307, Tz. 3). Die fehlende Begründung zum Ermessen kann durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz saniert werden. Dazu ist Folgendes zu bemerken:

Eine Wiederaufnahme als Folge einer abgabenbehördlichen Prüfung setzt nicht voraus, dass jedes Jahr vom Prüfungsauftrag erfasst ist. Umfasst der Prüfungsauftrag drei Jahre, kommen aber Wiederaufnahmsgründe auch für vor dem Prüfungszeitraum liegende Zeiträume hervor,

so ist gegebenenfalls auch diesbezüglich die Wiederaufnahme zu verfügen (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 303 Tz. 42). Der diesbezügliche Einwand des Bw. geht daher ins Leere.

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des [§ 303 BAO](#) ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, [B 783/89](#); VwGH 2.4.1990, [89/15/0005](#); VfGH 30.9.1997, [B 2/96](#); VwGH 22.3.2000, [99/13/0253](#)). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. VwGH 30.5.1994, [93/16/0096](#); 28.5.1997, [94/13/0032](#); 30.1.2001, [99/14/0067](#)). Ziel der Wiederaufnahme ist das insgesamt rechtmäßige Ergebnis. Dass das Ergebnis der Einkommensteuerfestsetzung für 1997 rechtmäßig ist, ergibt sich aus schon aus dem in dieser Angelegenheit ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29. 3. 2012, [2009/15/0084](#)), da die aus diesen Feststellungen abgeleitete Beweiswürdigung als schlüssig erkannt wurde. Damit war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Anliegen des Bw. an der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen, zumal die Auswirkung mit einer Einkommensteuer-Nachforderung für 1997 in Höhe von 46.016,43 € nicht unbedeutend war.

Linz, am 17. Juli 2012